متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر

د.كتوش عاشور*

جامعة الشلف–الجزائر

Résumé:

Exigences de la pratique du nouveau système comptable (IAS/IFRS) en Algérie

La nouvelle logique de la mondialisation a conduit l'Algérie ces dernières années à prendre en mesure un nouveau système de comptabilité compatible aux exigences internationales, comme instrument fiable aux relations internationales, privilégiant l'investissement étranger et détenteur de capitaux. Ainsi, par cette nouvelle approche, l'Algérie préconise la vision d'un système comptable inspiré des nouvelles normes comptables internationales (IAS/IFRS) afin de faire face aux exigences du processus de globalisation financière.

Ensuite il faut se poser la question de la manière et des méthodes que l'Algérie doit prendre pour instaurer ce système à la place d'un autre système qui a duré 33 ans de pratique au service de l'économie nationale soit aux entreprises économiques ou aux institutions pédagogiques.

En effet, la transformation presque radicale dans certains principes comptables, exige dans un premier lieu la préparation sérieuse des entreprises économiques et institutions académiques, ainsi que des efforts et des moyens considérables notamment en matière de formation et surtout de finance.

A ce titre notre exposé sera axé sur trois points essentiels:

1- Concept du système comptable commun.

2- Effets et changements apportés par le nouveau système de comptabilité.

3- Etat actuel de l'institution algérienne, et exigences de la mutation.

مقدمة

تحاول الجزائر في السنوات الأخيرة أن تبني نظاما محاسبيا جديدا يتوافق والمتطلبات الدولية،كأحد الأساليب لتسهيل المعاملات الدولية وخاصة مهام المستثمر الأجنبي، الذي يقف مع اختلاف الطرق المحاسبية كحجر عثرة أمامه و وجود صعوبة في التأقلم والتعامل مع

*: أستاذ محاضر آ – جامعة الشلف –الجزائر , مايل: kettouche_achour@yahoo.fr

النظام المحاسبي القائم، خاصة إذا كان هذا النظام أقل تطورا كما يبدو الحال بالنسبة للجزائر وهي بذلك تسعى جاهدة لتطوير نظامها المحاسبي لتواكب متطلبات العولمة المالية والمحاسبية.إن قيام الجزائر بتبني نظام محاسبي يتوافق والبيئة الاقتصادية والمالية الدولية هو من المتطلبات الضرورية في العصر الحالي ولكن السؤال الجدير بالطرح هنا هو:

"هل تتوفر الجزائر على المتطلبات الضرورية التي تجعلها مستعدة لتبني هذا النظام المحاسبي الجديد واستبداله بنظام عمره33 سنة متغلغل في جذور الاقتصاد الوطني سواء في المؤسسات الاقتصادية أو التربوية (البيداغوجية) كالمعاهد والجامعات؟".

والمقصود هنا مدى استعداد المؤسسات الاقتصادية والأكاديمية الجزائرية للانتقال من نظام سارت على دربه 33 سنة، إلى نظام تجهل معالمه بشكل يكاد أن يكون شبه كلي ضف إلى ذلك متطلبات الانتقال إلى هذا النظام، منها تكلفة بناء النظام الجديد، تدريب العمال تطوير وجلب البرامج والتقنيات الجديدة...الخ وصعوبة تكييف مخرجات النظام القديم للقوائم والدفاتر المحاسبية مع النظام الجديد.

ومن خلال هذا البحث سنحاول تشخيص ودراسة مدى استعداد البيئة الاقتصادية الجزائرية للانتقال إلى النظام المحاسبي الموحد وخطوات تطبيقه، وما هي المتطلبات الضرورية للانتقال إلى النظام الجديد؟... لذا سوف نعمد إلى تقسيمه كما يلي:

المحور الأول: مفهوم نظام المحاسبة المالية الموحد ودوافع تطبيقه في الجزائر.

المحور الثاني: الآثار والتغييرات التي أحدثها مشروع النظام المحاسبي الجديد.

المحور الثالث: واقع البيئة المؤسساتية الجزائرية ومتطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي الموحد.

أولا–مفهوم نظام المحاسبة المالية الموحد و دوافع تطبيقه في الجزائر

1– مفهوم نظام المحاسبة المالية ومجال تطبيقه : يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية، عكس المخطط الوطني للمحاسبة والذي يستجيب لمتطلبات إدارية و جبائية والاقتصاد المخطط.

1–1– تعريف نظام المحاسبة المالية:

أ– من الناحية الاقتصادية: المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقديمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية[1].

يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إطاراً مرجعياً للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تتسم بإنشاء كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة وتتوافق والمتطلبات المالية والمحاسبية الدولية[2].

ب–من الناحية القانونية: نظام المحاسبة المالية الجديد هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون و وفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.

ويهدف قانون المحاسبة الجديد إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص القانوني بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه، ويشتمل على[3]:

- إطار مرجعي يتطابق مع الإطار المرجعي IFRS .
- مجال تطبيق النظام المحاسبي الجديد.
- مفاهيم وقواعد تقييم الأصول والخصوم، الأعباء و النواتج و المعلومات الواجب إظهارها في القوائم المالية الخاصة بكل من هذه الأصناف.
- أشكال القوائم المالية.
- مدونة الحسابات.
- قواعد استعمال الحسابات.
- النظام الواجب تطبيقه على الوحدات المصغرة.

1–2– خصائص النظام المحاسبي الموحد: هناك مجموعة من عناصر تمثل أهم خصائص المعايير المحاسبية الدولية هي:

- لها إطار مرجعي مستمد من النظرة الانكلوساكسونية.
- معدة لمصلحة المستثمرين.
- إعداد المرجع بالاعتماد على مقاربة تعكس الواقع الاقتصادي.
- معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة أي إطار مفاهيمي وليس قواعد.
- تنميط شامل في نفس الوقت للقواعد المحاسبية وعناصر المعلومة المالية من ملحق، تقارير تسيير،...
- تطبيق إجباري لكل المعايير وكل التفسيرات.
- أولوية الميزانية على حساب النتيجة وأهمية الملحقات.

- إدخال مفهوم القيمة العادلة أو الصحيحة " JUSTE VALEUR"، والمعروف بالانجليزية بـ "FAIR VALUE"، والتي تعوض التكلفة التاريخية في عملية تقييم الأصول والخصوم بقيمتها العادلة أو الصحيحة وهي القيمة التي يمكن بها شراء أو بيع الأصل أو الخصم في تاريخ إقفال الحسابات، وذلك بغية معرفة وتقدير جيد لذمة المؤسسة.
- إدخال مفهوم التحيين (ACTUALISATION) والتي تهدف إلى معرفة اثر عنصر الزمن من الأصل على عملية تقييم الأصول والخصوم.
- تفوق الجوهر على الشكل والتطبيق بأثر رجعي.

1-3- مجال تطبيق مشروع النظام المحاسبي الجديد في الجزائر: يخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي الجديد كل شخص طبيعي ومعنوي يخضع للقانون التجاري والمتمثلين في المؤسسات العمومية وشبه العمومية أو الاقتصاد المختلط وكذلك التعاونيات والمؤسسات المنتجة للسلع والخدمات سوقية أو لا، أما مستعملو المعلومة المالية حسب المشروع فتشمل المسيرين، أعضاء الإدارة والهياكل الداخلية للمؤسسة أصحاب رؤوس الأموال من مساهمين وبنوك، الإدارة الضريبية والإحصاء، موردين، زبائن، العمال التأمين والجمهور.[4]

وتلزم الكيانات الآتية بمسك المحاسبة المالية [5]:

- المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري .
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية ، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- كما يمكن كذلك للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة[6].

1-4- أهداف تطبيق مشروع النظام المحاسبي الجديد (IAS/IFRS) في الجزائر

من أهداف المرجع الجديد ما يلي:

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق و الأنظمة المحاسبية للدولية.
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام.
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية و المحاسبية والمعالجات المختلفة.

- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات في الدول الأجنبية باعتبار أن نظام (IFRS) هو نظام دولي يلائم كل الكيانات الدولية التي تخضع له.
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية.
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
- محاولة جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية .
- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية .
- تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية.
- العمل في ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات (حوكمة الشركات).
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة.
- التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.
- المساعدة على نمو و مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير.
- تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين والمستعملين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها.
- المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق.
- نشر معلومات كافية وصحيحة، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.
- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية.
- توفر ترقية للتعليم المحاسبي والتسيير ترتكز على قواعد مشتركة.
- يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية.

- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول.
- يتوافق النظام الجديد كلية مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل تكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.

2- الإطار التنظيمي لنظام (IFRS): لقد تم تحديد الإطار التنظيمي لنظام المحاسبة المالية من خلال المواد من 10 إلى 24 من مشروع قانون المحاسبة المالية[7] .

- يجب أن تستوفي المحاسبة المالية التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك البيانات والمعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.
- تمسك مختلف دفاتر نظام المحاسبة المالية بالعملة الوطنية .
- تحول كل العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط المتفق عليها.
- تخضع أصول وخصوم المؤسسات التي تمسها أحكام هذا القانون إلى جرد مادي مرة في السنة على أساس فحص مادي دقيق وإحصاء كل الوثائق الثبوتية.
- لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم، و لا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أساس قانوني أو تعاقدي.
- تعتمد كل الدفاتر المحاسبية الخاضعة لهذا النظام على المبدأ الدولي المسمى القيد المزدوج حيث يمس كل تسجيل حسابين على الأقل أحدهما مدين والأخر دائن مع احترام التسلسل الزمني للأحداث المالية والمحاسبية التي يحدها هذا الكيان.
- كل تسجيل في الدفاتر يجب أن يحدد بدقة مصدر البيان أو المعلومة ومضمونها وتخصيصها ومرجع الوثيقة الثبوتية التي استند إليها في كتابة هذه المعلومات أو البيان.
- كل تسجيل محاسبي يجب أن يستند على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورق أوأي شيء يضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق.
- يجب إجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات.
- الكيانات الخاضعة لهذا القانون مجبرة على مسك مجموعة من الدفاتر القانونية وهي (دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد مع احتواء هذه الدفاتر على دفاتر فرعية مساعدة حسب احتياجات المؤسسة) مع مراعاة الأحكام الخاصة بالمؤسسات الصغيرة.

- تحفظ مختلف الدفاتر والوثائق الثبوتية لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية.
- يتم ترقيم وتأشير الدفاتر المحاسبية القانونية (دفتر اليومية ودفتر الجرد) من قبل رئيس محكمة مقر المؤسسة.
- لا يجب ترك بياض أو تشطيب أو أي نوع من أنواع التغيير أو النقل إلى الهامش في الدفاتر المحاسبية إلا في إطار ما يسمح به قانون المحاسبة المالية.
- تحدد كيفيات مسك والضبط اليومي لإيرادات ونفقات المؤسسات الصغيرة عن طريق التنظيم.
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق الإعلام الآلي، ويجب أن تلبي طريقة الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ والسلامة والأمن والمصداقية و الشروط القانونية.

3- أسباب توجه الجزائر إلى نظام (IFRS): منذ تبني النصوص القانونية المتعلقة بالنظام المحاسبي الحالي (المخطط الوطني للمحاسبة) الذي تم اعتماده في الاقتصاد الموجه في 29 أبريل 1975 وخلال 33 سنة من تطبيقه لم يتم عليه أي تعديل من شأنه أن يسد بعض الثغرات والنقائص مثل (التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض ألإيجاري، امتيازات المرفق العام، العمليات بالعملة الأجنبية...الخ) كما اتضح من خلال التجربة أن النظام المحاسبي الحالي لا يمكننا من مواكبة الأدوات الاقتصادية والمالية الجدية التي انبثقت عن العولمة المالية والاقتصادية ولا يعرض قوائم مالية تتوافق والمقاييس العالمية تسمح لمختلف المستعملين لاسيما الأجانب من الحصول على معلومات مالية شفافة تستغل مباشرة في اتخاذ مختلف القرارات.

و يمكن حصر أسباب توجه الجزائر إلى هذا النظام الجديد في ما يلي:

☜ **السبب الأول**: يمس الاختيار الدولي الذي يقرب ممارساتنا المحاسبية بالممارسات العالمية والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملاءمة مع الاقتصاد المعاصر.

☜ **السبب الثاني**: التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

☜ **السبب الثالث**: يتعلق بالإعلان أكثر وضوحاً عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات.

كما أخذ النظام المحاسبي الجديد على عاتقه احتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية الأمر الذي يسمح لهم بالحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة تخص المؤسسات وتمكنهم من إجراء المقارنات واتخاذ القــرارات.

☜ **السبب الرابع:** يتعلق بالكيانات الصغيرة ويتلخص في إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة.

☜ **السبب الخامس:** تلافي بعض النقائص والثغرات التي خلفها النظام الحالي الذي يتلاءم والنظام الاقتصادي السابق لا اقتصاد السوق.

☜ **السبب السادس:** محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية .

بالإضافة إلى ما سبق فإن تغير طرق المعالجة المحاسبية، يؤدي إلى التنوع المحاسبي بين الدول مما ينجر عنه مشاكل عدة نذكر منها ما يلي:[8]

- يتعلق المشكل الأول عند إعداد القوائم المالية الموحدة التي تعدها المؤسسة الأم التي لها عدة فروع ومؤسسات تابعة لها في دول أجنبية، حيث أن كل فرع يطبق القواعد المحاسبية التي تفرضها الدولة الموجود فيها، وعلى المؤسسة الأم تحويل القوائم المالية لفروعها إلى قوائم وتقارير معدة حسب المعايير والمبادئ المحاسبية المعتمدة في البلد الأصلي للمؤسسة الأم.
- غياب مجال للمقارنة للمعلومة المالية بين مختلف المؤسسات في العالم مما يؤدي إلى عدم التجانس في المخرجات الموجهة إلى المستعملين و بالتالي إلى ضعف جودة و نوعية المعلومات.
- المشكل الثالث يكون خاص بأسواق رؤوس الأموال الأجنبية، حيث تتوجه بعض المؤسسات إلى الأسواق الخارجية للاستثمار بالبورصات، وهذا يتطلب إعداد مجموعة من التقارير و القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المطبقة في الدول التي يتم الاستثمار فيها، و هذا يعتبر في غالب الأحيان مكلف خاصة عند الدخول إلى أسواق و بورصات متطورة بسبب الاختلاف وعدم التجانس بين التطبيقات المحاسبية بين الدول، نذكر هنا حالة المؤسسة الألمانية "دايمر بانز" (Daimler-Benz) الذي يوضح بالكامل التعقيد والاختلاف الجوهري بين الأنظمة المحاسبية الموجودة في العالم. حيث يشير أحد البيانات أنه في سبتمبر 1993، حققت هذه الشركة ربحا قدر بـــ 168 مليون مارك حسب المحاسبة الألمانية، وأرادت بعدها الدخول إلى بورصة نيويورك وكانت النتيجة حسب المرجع المحاسبي الأمريكي هو خسارة ب

949 مليون مارك، وهذا ما يطرح التساؤل حول نتيجة هذه المؤسسة هو هل حققت ربحا أم خسارة ؟[9]

4- امتيازات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS): يسوق هذا النظام المالي الجديد مجموعة من الامتيازات يمكن سردها في ما يلي:

- يقترح حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي يعالجها المخطط الوطني المحاسبي.
- يقدم الشفافية وثقة أكثر في الحسابات و المعلومات المالية التي يسوقها الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة.
- يسمح بتحقيق أحسن توافق من حيث زمان ومكان الحالات المالية.
- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومات المالية.
- يشجع الاستثمار من حيث أنه يضمن مقروئية أفضل للحسابات من طرف المحللين الماليين والمستثمرين.
- يحفز بروز السوق المالية مع ضمان سيولة رؤوس الأموال .
- يحسن المحفظة المالية للبنوك من خلال إنتاج المؤسسات لحالات مالية أكثر شفافية.
- يسهل رقابة الحسابات التي تستند من الآن فصاعداً على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح.
- يفرض على المؤسسات تطبيق معايير محاسبية دولية معترف بها، تستوجب شفافية للحسابات، هذه الشفافية التي تعتبر تدبيرا أمنياً مالياً يشارك في استرجاع الثقة.
- الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية والعربية.
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.
- إن تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل قي الأسواق العربية وحتى الدولية.
- توافر معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا.

ثانيا– الآثار والتغييرات التي أحدثها مشروع النظام المحاسبي الجديد

1–التطورات الأساسية التي أحدثها النظام الجديد بالمقارنة مع المخطط الوطني للمحاسبة

يمكن تلخيص أهم التطورات التي أحدثها النظام المحاسبي الجديد في الجدول التالي:

الجدول رقم (1): المقارنة بين ما جاء به النظام الجديد والمخطط الوطني للمحاسبة:[10]

النظام المحاسبي المالي الجديد	المخطط الوطني للمحاسبة 1975
شهرة المحل (Goodwill) تسجل ضمن الأعباء	شهرة المحل تنشط ضمن القيم المعنوية.
نفقات التطوير تسجل ضمن القيم المعنوية.	كل نفقات البحث والتطوير تعتبر كمصاريف استثمارية، أي ضمن المصاريف الإعدادية.
المصاريف الإعدادية تسجل محاسبيا ضمن الأعباء، ومدة اهتلاك الأصل المعنوي يمكن أن ترتفع حتى 20 سنة.	المصاريف الإعدادية تسجل ضمن الاستثمارات ويتم إطفاؤها بعد ذلك، وأقصى مدة لإطفائها هي 05 سنوات.
المبلغ القابل للاهتلاك للأصول المعنوية يتم تحديده بعد طرح القيمة المتبقية بالنسبة للأصول المادية والمعنوية.	المبلغ القابل للاهتلاك لا يأخذ في الحسبان القيمة الباقية للأصل المعنوي والمادي.
مدد وطرق الاهتلاك ترتكز فقط على عوامل اقتصادية، ويعاد النظر فيها على الأقل مرة واحدة في السنة.	مدد وطرق الاهتلاك تتاثر باعتبارات جبائية، ولا ينص المخطط الوطني للمحاسبة أي إجراءات بخصوص مراجعة مدة وطريقة الاهتلاك أي غير مفروضة.
عندما يعاد تقييم أصل مادي فان كل فئة الأصول المادية التي ينتمي لها الأصل المعني يعاد تقييمها.	يمكن للمؤسسات إجراء تعديلات على قيمها الثابتة في إطار إعادة تقييم قانونية لأصولها الثابتة.
المصاريف الملحقة بالاستثمارات المادية تهتلك على فترة حياة لا تتجاوز تلك الخاصة بالأصل المرتبطة به.	المصاريف الملحقة لثمن الشراء تهتلك بنفس المعدل الذي يهتلك به قيمة الاستثمار.
المخزونات لا يمكن أن تقيم إلا بطريقة الداخل أولا الخارج أولا (FIFO) First In First Outأو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة.	توجد هناك ثلاثة طرق لتقييم المخزونات فبالإضافة لطريقة FIFOوطريقة التكلفة الوسطية المرجحة توجد طريقة LIFO
بالنسبة للإعانات هناك طريقتان لتقديم الإعانات: – التسجيل الأولي للإعانة في النواتج المؤجلة والتي تسجل بعدها في النواتج على أساس نظامي وعقلاني حسب مدة منفعة الأصل. – تناقص القيمة المحاسبية للأصل بمبلغ الإعانة، وبالتالي فان المنتوج المرتبط بالإعانة يؤخر في مدة الاستعمال مرورا بتخفيض في عبء الاهتلاك.	يميز بين نوعين من الإعانات هناك إعانات الاستثمار تسجل في حساب خاص من الأعباء الخاصة (ح/14) بالمبلغ المحصل وتهتلك بنفس المعدل مع الاستثمار المناسب بالجانب الدائن لحساب النتيجة، وهناك إعانات الاستغلال والتي تسجل في النتيجة عندما تحصل عليها المؤسسة.
الأصول المحصل عليها بعقود الإيجار التمويلي تقدم وفقا لطبيعتها وتقيد في الأصول والديون بمبلغ يوافق أدنى قيمة بين القيمة العادلة للأصل المؤجر والقيمة المحينة لدفعات الإيجار الدنيا المحسوبة على أساس معدل ضمني في عقد الكراء.	حسب المخطط فان أي أصل لا يظهر في محاسبة أي تاجر إلا إذا كان هذا التاجر يملك هذا الأصل، وبالتالي فعدم تسجيل الأصل محاسبيا معناه عدم يسجل الاهتلاك، فالمخطط الوطني للمحاسبة لم يأخذ في الحسبان القرض الايجاري.
بخصوص المؤونات نلاحظ بأن النظام الجديد يقر بأن الميزانية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إقفال الدورة وليس الوضعية المالية المستقبلية، وهنا لا يسمح بتكوين مؤونات بتكاليف منتظرة مستقبلا وهو الحال مع مؤونات الصيانة والتصليحات.	يسمح القانون الجزائري بتشكيل كل المؤونات بما فيها مؤونات للتصليحات الكبرى والصيانة.

المصدر: من اعداد الباحث

2- الآثار الجبائية والمحاسبية التي تنجر عن تطبيق النظام الجديد

2-1- الآثار الجبائية:إذا كانت المحاسبة في النظام السابق مقيدة بإدماج القواعد الجبائية، فإن النظام الجديد يفرض استقلالية القانون المحاسبي بالنسبة للقانون الجبائي وهذا بالطبع ينتج عنه الفصل بين المحاسبة والجباية، فإن التصريحات الجبائية لا يمكن إعدادها إلا بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات اعتبارا للقيود الجبائية. على خلاف النظام المحاسبي الحالي هناك تكامل بين الجباية والمحاسبة.

وهذا يتطلب بالضرورة تغييرات كبيرة في النصوص الجبائية بحيث تكون مطابقة لأحكام المحاسبة المالية الجديدة، في حين في النظام الحالي النظام المحاسبي في أغلب الحالات هو الذي يخضع للنظام الجبائي حيث تتم المعالجة المحاسبية طبقا لمتطلبات النظام الجبائي.

ومثالا على ذلك يمكن ذكر مشكل اهتلاك الاستثمارات، ففي النظام الجديد يعتبر كتوزيع مباشر لقيمته وفقاً لمدة الاستعمال (العمر الاقتصادي)، ويمكن للقسط السنوي للإهتلاك أن يكون مخالفاً وفق للنظام المعمول به.

2-2- الأثر على القوائم والكشوف المالية: ينجر عن تطبيق نظام المحاسبة المالية بعض التغييرات التي تطرأ على الكشوف والقوائم المالية و التي حددها مشروع القانون الخاص بهذا النظام وهذا توافقاً مع المتغيرات المالية والمحاسبية الدولية، وجعل من هذه القوائم الكشوف ذات مصداقية تمتاز بالشفافية في تقديم المعلومات لمستخدميها بمختلف أشكالهم خاصة المستثمرين سواء الأجانب أو المحليين.

ولكن في المقابل سوف تجد المؤسسات صعوبة في الانتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد وصعوبة في تكييف القوائم المالية للسنوات السابقة مع القوائم المالية الجديدة مما يخلق بعض الصعوبات في المقارنة وتقييم الأداء وخاصة مع تغيير محتويات هذه القوائم من أصول وخصوم تحت مسميات أخري وأرقام حسابات مختلفة ليس للمؤسسة فقط وإنما لكل الهيئات المعنية من مدققين، مصلحة الجباية، بنوك ...الخ.

ولكي تتوافق الكشوف والقوائم المالية مع المتطلبات الدولية يجب مراعاة ما يلي[11]:

- القوائم الضرورية التي يجب على المؤسسات – عدا الصغيرة – مسكها هي:
  - الميزانية.
  - حسابات النتائج.
  - جدول سيولة الخزينة.

- جدول تغير الأموال الخاصة.
- ملحق يبين الطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الحصيلة وحسابات النتائج.

ومن الوهلة الأولى قد يتبين أن هذه الكشوف والقوائم هي نفسها المستعملة في النظام الحالي، لكن التشابه هو في المسميات والمبدأ المستعمل فقط أما من ناحية المحتوى فتختلف كلياً عن الكشوف والقوائم المستعملة في النظام الحالي. كما يتم في النظام الجديد تحديد محتوى وطرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم.

- يجب أن تعرض بصفة صادقة وشفافة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وأي تغير يطرأ على حالتها المالية، كما يجب أن تظهر هذه الكشوف كل العمليات والأحداث الناتجة عن معاملات المؤسسة اليومية وكذا أثار هذه الأحداث.
- تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربع أشهر من تاريخ قفل السنة المالية.
- توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنة وتقييم مع السنة المالية السابقة أو أي سنة مالية أخرى سابقة.
- يجب أن يتضمن قسم من الميزانية و حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة، المبالغ المالية الحالية ومبالغ السنة السابقة .
- عند عدم التمكن من مقارنة قيم ومبالغ السنة المالية بسبب تغير طرق التقييم يجب تكييف قيم ومبالغ السنة المالية السابقة مع القيم والمبالغ الحالية لجعل عملية المقارنة وتقييم الأداء ممكنة.
- السنة المالية في 12 شهراً مطابقة للسنة المدنية غير أنه يمكن السماح لبعض المؤسسات من غلق الحسابات في تاريخ غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاط المؤسسة بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية، وفي هذه الحالة يجب تبرير هذا الموقف.

التغييرات التي مست قائمة الميزانية في النظام الجديد

تعتبر قائمة الميزانية أهم القوائم المالية في المؤسسة ولقد مس النظام الجديد عدة جوانب فيها:[12]

أ– الميزانية الافتتاحية

- يجب إعداد ميزانية افتتاحية مطابقة للنظام المحاسبي المالي الجديد لدورة الانتقال .
- التطبيق بأثر رجعي على هذه الميزانية والقوائم المالية المقدمة بالنظام الجديد.

- تحميل كل التعديلات الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد للأموال الخاصة.
- تقديم التفسيرات المفصلة في الملحق حول اثر المرور للنظام الجديد على الوضعية المالية والأداء وتدفقات الخزينة.

ب- الأصول والخصوم

- **إدخال الأصول والخصوم غير المسجلة محاسبيا في الميزانية الافتتاحية:** التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية على الميزانية الافتتاحية يتطلب إدخال الأصول والخصوم المتوافقة لتعريف وشروط التسجيل المحاسبي ونذكر منها ما يلي:

- الأصول والخصوم الخاصة بالتمويل الإيجاري.
- مصاريف التطوير المسجلة ضمن الأعباء الاستثمارية (المصاريف الإعدادية) حسب المخطط الوطني المحاسبي تعتبر من القيم المعنوية حسب المشروع الجديد.
- أصول وخصوم الشركات غير المجمعة، باعتبار أن المعايير الدولية تأخذ بعين الاعتبار تجميع المؤسسات.
- الأدوات المالية غير المسجلة في الأصول والخصوم.

ويتم تحميل هذه التغيرات والترتيبات في الأموال الخاصة سواء ضمن الاحتياطات أو حساب المحول من جديد (Report A Nouveau).

- **استبعاد بعض الأصول والخصوم المسجلة**:التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية على الميزانية الافتتاحية يتطلب استبعاد الأصول والخصوم غير المتوافقة مع تعريف وشروط التسجيل المحاسبي ونذكر منها ما يلي:

- المصاريف الإعدادية والأعباء المؤخرة.
- مصاريف البحث المسجلة في الاستثمارات.
- مؤونات التصليحات الكبرى و مؤونات الأعباء والأخطار.

ويتم تحميل هذه التعديلات كذلك في الأموال الخاصة.

- **إعادة ترتيب بعض الأصول والخصوم**

- يتم إعادة ترتيب الأصول والخصوم بنظام السيولة إلى أصول وخصوم جارية وغير جارية.
- بعض حقوق الاستثمارات يجب ترتيبها إلى فئات مختلفة من الأصول المالية.

2-3- أثر النظام الجديد على طرق التقييم والتسجيل المحاسبية : على عكس النظام المحاسبي السابق المبني على تصور يأخذ بعين الاعتبار خاصة القيود القانونية والضريبية، فإن النظام المحاسبي الجديد يتقيد بالتسجيل بصفة وفية وفق المميزات و الحقائق الاقتصادية، المعاملات والأحداث الأخرى استجابة لمتطلبات المستثمرين الذين يريدون ويتطلعون لمعلومات تمتاز بالشفافية والمصداقية التي تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

أ-قواعد عامة للتسجيل: طريقة التقييم للعناصر المسجلة في المحاسبة ترتكز على القواعد العامة لمبدأ التكلفة التاريخية، غير انه يمكن إجراء مع بعض الشروط منصوص عليها في المشروع الجديد ولبعض العناصر إجراء مراجعة لهذه الطريقة بالارتكاز على القواعد التالية:

- القيمة العادلة أو القيمة الصحيحة أو التكلفة الحالية (JUSTE VALEUR).
- قيمة التحقيق أو قيمة البيع والشراء (VALEUR VENALE).
- القيمة المحينة أو قيمة المنفعة (VALEUR D'UTILITE).

التكلفة التاريخية لا تأخذ في الحسبان تأثيرات تغيرات الأسعار من جهة وتطور القدرة الشرائية للنقود من جهة أخرى. وفي كل عملية إقفال للحسابات، فإن كل مؤسسة يجب أن تقدر إذا كان يوجد مؤشر يبين بأن أصل معين يمكن أن تنقص قيمته، وفي حالة وجود هذا المؤشر يجب تقدير القيمة التحصيلية للأصل، حيث أن:

الخسارة أو النقص في القيمة = القيمة المحاسبية الصافية – القيمة التحصيلية (أو قيمة البيع والشراء).[13]

القيمة التحصيلية أو قيمة البيع والشراء: القيمة التحصيلية هي اكبر قيمة بين سعر البيع الصافي وقيمة المنفعة، حيث أن:

- **سعر البيع:** هو المبلغ الذي من الممكن قبضه من بيع الأصل عند التعامل في إطار شروط المنافسة العادية بين أطراف لديهم ما يكفي من المعلومات والرضا، متناقصا بتكاليف الخروج.
- **قيمة المنفعة:** وهي القيمة الحالية (ACTUALISEE) للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والمنتظرة من الاستعمال المتواصل للأصل وخروجه في نهاية مدة المنفعة.

وعندما تكون القيمة التحصيلية للأصل أقل من القيمة المحاسبية الصافية من الاهتلاكات، يشكل خسارة في القيمة، والخسارة في القيمة للأصل يتم إثباتها بالانخفاض في الأصل عن طريق تسجيلها محاسبيا ضمن الأصول.

الخسارة في القيمة المحققة على الأصل خلال دورات سابقة يتم إرجاعها في الإيرادات في حساب النتيجة عندما تصبح القيمة التحصيلية لهذا الأصل اكبر من القيمة المحاسبية. بعد التسجيل الأولي كأصل فان الأصول المادية يجب أن تسجل بتكلفتها مخفضا منها الاهتلاكات المتراكمة والخسائر في القيمة.

ب–التغيرات التي تطرأ على طرق التقييم والتسجيل: ومن التغيرات التي تطرأ على الطرق المحاسبية نجد[14]:

- يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية.
- يرتكز تغيير التقديرات والطرق المحاسبية على تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديدة والتي تسمح بالحصول على معلومات موثوقة وذات مصداقية أكثر.
- تغير الطرق المحاسبية يخص تغير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخاصة المطبقة من المؤسسة بهدف إنشاء وعرض القوائم المالية.
- لا يتم تغيير الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض الكشوف المالية للمؤسسة المعنية.
- تحدد طرق و كيفيات اخذ تغيير التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن الكشوف المالية عن طريق التنظيم.
- يجب إعادة النظر في تقييم بعض العناصر في الميزانية الافتتاحية:

• الأصول المالية المملوكة لغرض التعاملات يجب تقييمها بالقيمة العادلة.
• مؤونات الأعباء يجب تحيينها إذا كانت لعملية التحيين اثر هام.
• الأصول والخصوم الخاصة بالضريبة المؤجلة التي تم تحيينها في القوائم المالية المجمعة يجب إعادة ردها للقيمة الاسمية.
• الأصول البيولوجية يجب أن تقيم بالقيمة العادلة.

ويتم التسجيل المحاسبي لأي عنصر من عناصر القوائم المالية من الميزانية وحساب النتيجة حسب مجلس المعايير الدولية للمحاسبة إذا تحقق الشرطان التاليان:

• يحتمل أن تكون كل المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا العنصر تعود للمؤسسة أو تصدر عنها.
• تكون لهذا العنصر تكلفة أو قيمة والتي يمكن تقديرها بطريقة موضوعية.

ويسجل محاسبيا الأصل في الميزانية عندما يحتمل أن تحصل المؤسسة على فوائد اقتصادية مستقبلية وأن تكون تكلفة الأصل أو قيمته بالإمكان قياسها بطريقة موضوعية وموثوق بها، أما الخصم فيسجل في الميزانية عندما يحتمل بان تسوية الالتزام الذي يمثله يؤدي إلى خسارة في الفوائد الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة وان يكون مبلغ هذا الالتزام يمكن قياسه بطريقة موضوعية.

ويسجل الإيراد في حساب النتيجة عندما يكون زيادة في الفوائد الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بزيادة في الأصول أو نقصان في الخصوم وان يتم قياسها بطريقة موثوق بها، أما التكاليف فتسجل في حساب النتيجة عندما يكون تناقص في المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بتناقص في الأصول أو زيادة في الخصوم وان يتم تحديدها وقياسها بطريقة موضوعية وموثوق بها، ويجب تسجيل كل العمليات.

كما تأتي عملية التقييم في سياق تحديد المبالغ المالية الخاصة بعناصر القوائم المالية التي تسجل محاسبيا بعد ذلك ويتم إعداد الميزانية وحساب النتيجة، وهذا يتطلب اختيار مناسب للتقييم بين:

- **التكلفة التاريخية**: تسجل قيمة الأصول في وقت الحيازة محاسبيا بالمبلغ المالي أو ما يعادله من اجل الحصول على الأصل أو الاستثمار المعني.
- **التكلفة الحالية**: وتعني المبلغ الواجب دفعه الآن لنفس الأصل.
- **قيمة الإنجاز أو التحقيق**: وتعني المبلغ الممكن قبضه حاليا ببيع أصل.
- **القيمة الحالية**: وهي القيمة الحالية للمداخل الصافية المستقبلية المتولدة في الدورات العادية للنشاط.

2-4- الأثر على خريطة الحسابات: لقد حدد الأمر 75-35 المؤرخ في 29 أبريل لسنة 1975 والمتضمن المخطط الوطني المحاسبي خريطة حسابات النظام الحالي والتي تحتوي على (8) أصناف رئيسية يحتوي كل صنف على عدد كبير من الحسابات، هذا المخطط الذي برز فيه العديد من المشاكل والاختلافات بين المحاسبين والكتاب رغم أن وجود قانون المخطط الوطني الذي ينظم الأعمال المحاسبية وهذا يعود بالدرجة الأولى إلى تعدد الحسابات وغموض بعض التطبيقات، وخير دليل على الاختلاف هو الاختلاف الموجود بين المؤلفين الجزائريين في مجال المحاسبة العامة حيث نجد أنه هناك اختلاف في تسجيل بعض الحالات والعمليات.

ولكن النظام المحاسبي الجديد اختصر بعض حسابات وقسم البعض الأخر إلى حسابات فرعية وبسط عمليات التسجيل كما قام بتغيير أرقام الحسابات لتسهيل العمل المحاسبي ليتوافق

والمتطلبات المالية والمحاسبية الدولية، خاصة متطلبات المستثمر الأجنبي، هذا التغيير في أرقام الحسابات أدى بالضرورة إلى تغيير محتوى القوائم المالية وطرق التسجيل في الدفاتر المحاسبية دون المساس بمبدأ القيد المزدوج وبعض المبادئ الأخرى.

وكمثال على ذلك لنتابع الجدول التالي:

جدول رقم (2): مقارنة بين بعض الحسابات في المخطط الوطني للمحاسبة والنظام المحاسبي الجديد[15]

المخطط الوطني المحاسبي (1975)		نظام المحاسبة المالية الجديد	
رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
10	رأس المال الاجتماعي	101	رأس المال الاجتماعي وأموال الاستغلال
11	رأس المال الخاص		
119	حساب المستغل	118	حساب الاستغلال
12	علاوات المساهمات	103	علاوات رأس المال الاجتماعي
13	احتياطات	106	احتياطات
29	إهتلاك الاستثمارات	28	إهتلاك الاستثمارات
		280	إهتلاك الاستثمارات غير المادية (المعنوية)
		281	إهتلاك الاستثمارات المادية
31	مواد ولوازم	31	مواد أولية ولوازم
		32	لوازم ومواد أخرى

المصدر: من اعداد الباحث

3- تكلفة الانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد

3-1- تكلفة التدريب والتكوين: إن عملية تدريب وتكوين الإطارات من محاسبين وخبراء وأكاديميين مكلفة جداً، لأنها ليست عملية رسكلة بسيطة بل هي تكوين وتدريب هذه الإطارات على نظام جديد لم يعرفوه من قبل، وبما أن الإطارات المتخصصة في هذا النظام يمكن القول أنها غير موجودة في الجزائر وإن وجدت فهي قليلة، الأمر الذي يتطلب البحث في الحصول على مكونين يكلف الدولة والمؤسسات بشكل خاص مبالغ مالية كبيرة، ضف إلى ذلك مصاريف المتكونين والوقت الضائع، ومختلف مخططات وبرامج التكوين.

3-2- تكلفة الأنظمة الجديدة التي يتطلبها هذا النظام المحاسبي الجديد:إن استحداث أوتثبيت أي نظام جديد يتطلب مجموعة من المتطلبات التقنية والتكنولوجية الحديثة التي تتلاءم

مع هذا النظام من برمجيات مثل نظام المحاسبة الإلكتروني الذي يجب على المؤسسة استحداثه، أنظمة المعلومات الداخلية والخارجية أنظمة الاتصالات ذات التقنية العالية، هذا كله يتطلب غلاف مالي معتبر.

3-3- تكلفة تكييف وتجديد مختلف الأنظمة الفرعية لتتوافق والنظام المحاسبي الجديد: خلال 33 سنة الماضية ومع النظام الحالي تم تكييف مختلف الأنظمة الفرعية (نظام المشتريات نظام المبيعات، نظام التسويق، التخزين ...الخ) بشكل يتلاءم ونظام المحاسبة العامة الحالي.

وعملية الانتقال إلى نظام المحاسبة المالية يتطلب إعادة تكييف مختلف الأنظمة مع نظام المحاسبة المالية الجديد، فمثلا نظام الأجور كان يعتمد كلياً على النظام المحاسبي الحالي يستخلص كل المعلومات منه بالإضافة إلى النظام الجبائي، ومع دخول النظام الجديد وفصل النظام المحاسبي عن النظام الجبائي، يتطلب الأمر تحديث أو تطوير أو تجديد هذا النظام في حد ذاته، وهذا بطبيعة الحال له كلفة معتبرة تؤثر مباشرة على طاقات المؤسسة والدولة ككل.

ثالثا: واقع البيئة المؤسساتية الجزائرية و متطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي الموحد.

1- واقع البيئة المؤسساتية الجزائرية : لقد قامت الجزائر منذ انتهاجها نظام اقتصاد السوق بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية والتي أخذت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الحصة الأكبر منها أملا في تطوير وترقية ذاتها. كل هذه الإصلاحات كانت مركزة على جانب واحد فقط يهدف إلى إنقاذ الجهاز الإنتاجي لتحقيق التنمية المنشودة، ولم يتم التركيز على جاب أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية والتي لها الدور الكبير في تحقيق قفزة نوعية لهذه المؤسسات، ولكن منذ بداية القرن الواحد والعشرين ومع ضغط المتغيرات الدولية على الاقتصاد الجزائر وضعف أنظمة التسيير في المؤسسة، فكرت الجزائر في تبني نظام جديد للتسيير وهو النظام المحاسبي الذي له الدور الفعال في توجيه وترشيد المؤسسات الاقتصادية وبالتالي ترشيد الاقتصاد الوطني وذلك من خلال تبني نظام المحاسبة المالية (IAS/IFRS) وهو نظام يتوافق والمتطلبات التي فرضتها التغيرات المالية والمحاسبية الدولية. ولكن السؤال الذي يطرح نفسه هنا والذي أثار الجدل هو :

"**هل البيئة المؤسساتية والاقتصادية الجزائرية مستعدة لتبني هذا النظام الجديد؟**". لأن الاقتصاد الجزائري و المؤسسات بشكل خاص تعيش واقعا ربما يكون عائقا أمام هذا النظام الجديد، ومن التحديات التي تواجه تطبيق هذا النظام في الجزائر نجد على العموم:

- صعوبة التخلي على النظام القديم الذي تأصل وتجذر في المؤسسات الاقتصادية ولدى المحاسبين والخبراء والأكاديميين لمدة جيل كامل أي 33 سنة (منذ سنة 1976).
- تكيف الأنظمة التسييرية لمختلف المؤسسات الخاضعة لهذا النظام مع نظام المحاسبة الحالي والتلاؤم مع نقائصه.
- من المعروف أن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة، والعمود الفقري للتسيير في هذه المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة فكيف تستطيع هذه المؤسسات تغيير هذه الحالة بين عشية وضحاها.
- تدرب المحاسبون والخبراء على النظام المحاسبي الحالي لسنوات عديدة وأتقنوه، وهناك من عمل به لمدة أكثر من 20 سنة فمن الصعب جدا التحول إلى نظام جديد وخاصة أنه من المفترض أن يتم تطبيق نظام المحاسبة المالية ابتداء من سنة 2009 ويتم إلغاء أحكام القانون 75-35.
- لا يوجد إطارات خبيرة بالنظام الجديد بل العديد من الخبراء والمحاسبين والطلاب والأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الجديد الشيء الضروري للتكيف معه.
- لم يتم اعتماد هذا النظام الجديد في المراكز التدريبية لحد الآن مما يخلق العديد من المشاكل في تطبيق هذا النظام.
- من المعروف أن أي نظام جديد يأخذ عدة سنوات ليأتي أكله وهذا ما يعرفه المسيرون والمسئولون في المؤسسات الاقتصادية.
- النظام الجديد هو نظام يهدف إلى تحقيق المصداقية والشفافية في مختلف الكشوف والقوائم المالية وهو تطبيق من تطبيقات الحكم الراشد أو ما يصطلح عليه بحكومة الشركات، وهذا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية والمؤسساتية الجزائرية بسبب عدة اعتبارات وسلوكات متراكمة.
- تكون الأهداف المحاسبية السابقة راسخة في ذهنيات وعادات المحاسبين مما يحتاج إلى وقت كبير من اجل تغييرها.
- صعوبة تغيير الذهنيات من المحاسبة كقائمة حسابات إلى المحاسبة كتطبيق مع أهداف وقواعد واتفاقيات.
- غياب الرابط بين المحاسبة والجباية، فهذا الاتصال يبرر بالرغبة في مراقبة المؤسسة وتفادي التهرب الجبائي وأهمية الجباية كمصدر للتمويل.

- هل يكون نظام محاسبي واحد على مختلف المؤسسات أو يكون هناك تمييز بين المؤسسات الصغيرة والكبيرة، الحسابات الفردية والجماعية.
- عدم مقدرة العديد من المؤسسات الجزائرية على تحمل نفقات التحول إلى النظام المحاسبي الجديد نظرا لضخامة التكاليف.
- غياب الرؤية الإستراتجية والتخطيط السليم للدخول في النظام المحاسبي الجديد الذي سوف ينجم عنه مشاكل كبيرة في التسيير وتعطل قطاع المؤسسات الاقتصادية.
- غياب البحوث والدراسات الاقتصادية حول نظام المحاسبة المالية .
- ضعف تكنولوجيا المعلومات والاتصال المستعملة في المؤسسات الاقتصادية، باعتبار أن نظام المحاسبة المالية نظام متطور يعتمد على عناصر التكنولوجيا خاصة تكنولوجيا المعلوماتية والاتصال.
- غياب القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هذا النظام مثل القوانين الجبائية.

2- متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد: من أجل الانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد يجب على الدولة والمؤسسات بشكل خاص القيام بمجموعة من الإجراءات والإصلاحات التي من شأنها تأهيل المؤسسات والاقتصاد الجزائري لتبني هذا النظام.

لذا نقترح ما يلي:

- ضرورة وضع هذا النظام تحت الاختبار من خلال مرحلة انتقالية يتم فيها الاستعداد لتبني هذا النظام والتعرف على مختلف معالمه.
- التوضيح الجيد لمعالم هذا النظام من خلال العديد من المنتديات والملتقيات .
- تحديد مختلف التشريعات والإجراءات التي تتعلق بهذا القانون وإصلاح تنظيمات مختلف الهيئات المتعاملة معه لاسيما مصلحة الجباية.
- ضرورة دراسة واقع المؤسسات الجزائرية وتأهيل مختلف الأنظمة التسييرية المرتبطة بهذا النظام.
- تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين والأكاديميين وتأهيلهم لهذا النظام المحاسبي الجديد.
- تجديد البرامج البيداغوجية الخاصة بالمحاسبة العامة و تشجيع الكتابات في هذا الشأن للمساعدة في تكوين الإطارات و الكوادر قصد التحكم في زمام الأمر مستقبلاً.
- تخصيص الأظرفة المالية المناسبة لتغطية تكاليف إعداد النظام الجديد.

- الاعتماد على تطوير نظام فعال لانتقال المعلومات يسمح بانتقالها بسرعة وتخزينها بالكيفية التي تمكن طالبيها من الحصول عليها في الأوقات المناسبة والتمكن من تجديدها بالطرق التي تتلاءم مع هذا النظام[16].

- مد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة لأنه من شأن الجامعيين والمتربصين أن يساهموا بشكل كبير في إثراء البحث العلمي والمساهمة في بناء المؤسسات وعدم استخدام سياسة الانطواء والانعزال على المحيط الخارجي واعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة[17].

- ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية فكر وثقافة أنظمة المعلومات ومحاولة بناء نظام معلومات محاسبي متكامل يساعد المؤسسات على التحكم في مختلف نشاطاتها ويعمل على أن تكون تنافسية على المستوى الدولي خاصة في ظل الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة .

- يجب على الدولة دعم عمليات البحث و التطوير و تحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع لأن معظم المؤسسات الجزائرية تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج وتهمل البحوث المتعلقة بأنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات[18].

- الانطلاق في عملية التكوين والتأطير للطلبة والمتربصين حول المعايير الجديدة وحث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية، وتنظيم أيام دراسية وتظاهرات ومؤتمرات حول المواضيع التي تهم الساحة الاقتصادية مثل النظام المحاسبي.

- الانخراط في برنامج IFAC[19] للاتحاد الدولي للمحاسبين، وتشجيع ظهور تعاون بين المهنيين الجزائريين والدوليين، والتسجيل في العلامة الدولية للإثبات (WEB TRUST) للمواقع التجارية، حيث إن العولمة وتحرير أسواق رأس المال لهما دلالات ضمنية للمحاسبين والمدققين، ولا يجب فقط أن يكونوا مجهزين للعمل في هذه الأسواق ولكن يجب عليهم أيضا ضمان عملهم بكفاءة، كما تتطلب العولمة أن يكون مؤهل محاسبي واحد أو أكثر قابل للنقل عبر الحدود الوطنية.20

الخاتمة

لقد فرضت المتغيرات الدولية التي حدثت في الساحة العالمية خاصة في العشرية الأخيرة من نهاية القرن العشرين إلى غاية يومنا هذا ، عدة ضغوط، جعلت الجزائر تقدم على مجموعة من الإصلاحات، من بينها تطبيق نظام المحاسبية المالية الموحد (IFRS)، هذا النظام الذي يوحد المعايير المالية والمحاسبية على مستوى العالم بين المؤسسات الاقتصادية، ومن الأجدر أن تتبنى الجزائر هذا النظام لأنه يمكنها من تأهيل المؤسسات ونظام التسيير فيها بشكل جيد.

ولكن المشكل المطروح ليس في النظام الجديد في حد ذاته وإنما في مدى استعداد الاقتصاد الجزائري وقطاع المؤسسات في تطبيق هذا النظام، خاصة مع تحديد سنة 2010 كبداية لانطلاق التطبيق، و إلغاء أحكام النظام الحالي (المخطط الوطني للمحاسبة). ويبدو لنا من خلال تشخيص واقع الاقتصاد الجزائري والمؤسسات أنه من الصعب جدا تطبيق هذا النظام في التاريخ الذي حدد له من دون المرور بمرحلة انتقالية تسمح بالسحب الجزئي للنظام الحالي والإدخال التدريجي للنظام الجديد .

لذا نعتقد أنه من الضروري تأهيل قطاع المؤسسات وأنظمة التسيير للتوافق مع متطلبات النظام الجديد، وكذا تأهيل وإعداد الإطارات اللازمة التي من شأنها تسيير نظام المحاسبة المالية الجديد، وتخصيص الأظرفة المالية المناسبة لتغطية تكاليف التحول، وهذا كله في فترة انتقالية تحددها الجهات المعنية من خلال دراسة إستراتجية والتي تكون مناسبة كفترة استعداد لتطبيق نظام المحاسبة المالية الموحد، لأن الجزائر في الفترة الحالية مضطرة أو مجبرة على تبني أنظمة العولمة بمختلف أشكالها التي فرضتها أدواتها (المنظمة العالمية للتجارة، المؤسسات المالية الدولية الشركات متعددة الجنسية، وثورة التقنية والتكنولوجيا والتكتلات الاقتصادية...الخ).

الهوامش والمراجع

[1] المادة 3 من مشروع قانون لمحاسبة المالية .

[2] المادة 6 من مشروع قانون لمحاسبة المالية .

[3] المادة 1 من مشروع قانون لمحاسبة المالية .

[4] Projet De Système Comptable Financier, Conseil National De La Comptabilité, Ministère Des Finances, Février 2005, pp: 4-5

[5] المادة 4 من مشروع قانون لمحاسبة المالية .

[6] المادة 5 من مشروع قانون لمحاسبة المالية .

[7] المادة من 10 إلى 24 من مشروع قانون لمحاسبة المالية .

[8] ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 150.

[9] Ahmed MANSOUR, Gaap 2001, Interview Parue Dans L'économiste Maghrébin, n°303 du 19/12/2001 au 02/01/2002, pp: 46-47

[10] من إعداد الباحث بالمقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط الوطني للمحاسبة.

[11] مستخلص من المواد من 25 إلى 30 من القانون المتضمن قانون المحاسبة المالية الجديد.

[12] المعيار الدولي للمعلومة المالية (IFRS) رقم (01): التطبيق الأول للمعايير الدولية للمعلومة المالية IFRS.

[13] المعيار الدولي للمحاسبة رقم (36): تناقص قيمة الأصول.

[14] مستخلص من المواد من 37 إلى 40 من القانون المتضمن قانون المحاسبة المالية الجديد.

[15] مشروع القانون المتضمن نظام المحاسبة المالية.

[16] قورين حاج قويدر، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الشلف، 2007، ص: 218 .

[17] قورين حاج قويدر، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص:218.

[18] قورين حاج قويدر، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص: 219.

[19] IFAC: International Federation of Accountants

[20] طلال أبو غزالة، معايير المصادقة المحاسبية للاسواق العالمية، لندن، 2001، ص: 08.